

**XXXVIII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**TRES INCONGRUENCIAS GRAVES DE LAS
NORMAS CONTABLES**

Categoría Propuesta: Aportes a la disciplina

Amaro Yardin (Socio activo)

San Juan, Octubre de 2015

“Trabajo aprobado por la COMISIÓN TÉCNICA al solo efecto de ser publicado en los congresos del IAPUCO”

TRES INCONGRUENCIAS GRAVES DE LAS NORMAS CONTABLES

Resumen:

Este trabajo no está comprendido en el ámbito de los costos para la gestión. Sin embargo, parece interesante discutirlo en este congreso por consistir en un aporte para mejorar la Contabilidad Patrimonial, a partir de reflexiones originadas en el estudio de costos para la gestión.

Creemos que la mayor propensión de los especialistas en gestión empresarial a confrontar los modelos de informes económicos con la realidad, sin el corsé impuesto por las normas contables, nos permite formular reflexiones críticas a dichas normas, por su innecesario alejamiento de la verdadera naturaleza de los hechos económicos.

El propósito del trabajo consiste en revelar tres disposiciones de las normas contables de Argentina, y quizás de otros países, que resultan enteramente divergentes con los objetivos que ellas manifiestan perseguir.

Las incongruencias¹ detectadas son:

- a) Los Estados Contables **NO** persiguen, como objetivo principal, la fiel representación de la realidad económica, como lo sostiene la doctrina contable, prácticamente en forma unánime.
- b) El modelo de costeo adoptado, el Costeo Completo Normalizado, **NO** es verdaderamente completo.
- c) La valuación al costo adoptada para los bienes de cambio en empresas industriales **NO** responde a la mejor representación de la realidad en escenarios de producción múltiple.

Aunque estamos conscientes de que la implementación de modificaciones en las normas contables es prácticamente imposible, dado el fuerte arraigo de las normas actuales y la esperable severa resistencia al cambio, nuestra ponencia apunta a generar un debate **absolutamente racional, libre de limitaciones formales y con profundo espíritu crítico.**

¹ Incongruencia: Dicho o hecho faltos de sentido o de lógica (Diccionario de la RAE).

1. Introducción.

La enseñanza de la Contabilidad en las universidades argentinas y, con casi total seguridad, en muchos otros países, se encuentra dominada por una fuerte tendencia al conocimiento teórico y aplicaciones prácticas de las **normas contables**, relegando a un segundo plano el estudio de informaciones útiles para la gestión de las organizaciones.

Dada la claridad y contundencia de la opinión de dos profesores de la Universidad de Sao Paulo, Brasil², nos permitimos citarla:

“Muchos conceptos utilizados en la contabilidad de costos, entre los cuales destacamos el costeo variable, margen de contribución, valores económicos, equivalencia de capitales, costo de oportunidad, siempre fueron tratados como instrumentos útiles solo para decisiones especiales, fuera de la rutina de los negocios de la empresa, o como apéndices de la contabilidad de costos.

En última instancia, los expertos han sido impulsados a especializarse en conceptos y técnicas fuera del foco central de los negocios, como si el análisis de los resultados de los productos, fijación de precios de venta, análisis de inversiones y control de gestión no formasen el núcleo de las decisiones empresariales y no fuesen parte de la rutina de las organizaciones.

Después de recibido, cuando quizás habría podido liberarse del yugo de los conceptos contables inadecuados, el contador pasa a ser sometido a las orientaciones y presiones de la legislación societaria y tributaria y de las asociaciones profesionales, que lo vuelven irremediabilmente irreparable para la aceptación de una nueva base filosófica y conceptual que sería más útil para la gestión de los negocios empresariales”.

La opinión precedente, formulada por profesores brasileros, indudablemente para el contexto de su país, es enteramente aplicable a la Argentina, y nos sentimos inclinados a pensar que a muchos otros países.

Esta situación nos lleva a la percepción de que la contabilidad formal, legal o sometida a normas y reglamentaciones, se aleja de una representación de la verdadera naturaleza de los hechos económicos, abandonando el análisis crítico indispensable para el desarrollo de una disciplina profesional.

Nos ocuparemos de estudiar tres postulados declarados por las normas contables que no resisten una confrontación con un análisis racional. Las incongruencias que hemos encontrado son:

- a) Los Estados Contables **no** persiguen la fiel representación de la realidad económica.
- b) El modelo de costeo adoptado, el Costeo Completo Normalizado, **no** es verdaderamente completo.
- c) La valuación al costo adoptada para los bienes de cambio en empresas industriales **no** responde a la mejor representación de la realidad, especialmente en escenarios de producción múltiple.

2. Primera incongruencia: Los Estados Contables no persiguen, como objetivo principal, la fiel representación de la realidad económica.

² Catelli, Armando, y Guerreiro, Reinaldo, *Un análisis crítico del sistema AB (Activity Based Costing)*, en Revista “Costos y Gestión” del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (IAPUCO), N° 18, Buenos Aires, diciembre de 1995, págs. 101/2.

Absolutamente toda la bibliografía que hemos consultado no pone en duda que el objetivo de los Estados Contables es reflejar, con la mayor aproximación posible, la verdadera naturaleza de los hechos económicos. La obra *Replanteo de la Técnica Contable*³ es, quizás, el mejor ejemplo en tal sentido. Una profusa literatura en España está dedicada a explicar el principio de "imagen fiel". Los dictámenes de los Estados Contables de las empresas que cotizan en bolsa y en general de todas las empresas, así lo manifiestan, con la firma de los mejores estudios de auditoría del mundo.

Hace casi treinta años hemos participado activamente⁴ de la corriente que criticó duramente a la Contabilidad por lo que considerábamos como su pecado capital: Su alejamiento de la realidad económica.

Creemos que el problema de definir los objetivos de los Estados Contables no es tarea fácil. En este intento, comenzaremos por una breve descripción de los objetivos que la Contabilidad ha perseguido a lo largo de su historia.

Es bastante razonable suponer que el nacimiento de la Contabilidad se debió a la necesidad de los empresarios de conocer la magnitud de su patrimonio y el resultado de sus negocios.

No cabe duda de que el interés de los socios era determinar, con la mayor exactitud posible, el resultado del negocio. Por consiguiente, la representación de la realidad era, en estos casos, el objetivo excluyente de las registraciones contables.

Según algunos estudiosos de la historia de la Contabilidad, los primeros registros se relacionaban con negocios aislados, con un momento de comienzo y uno de finalización dentro de un plazo relativamente breve. Pero cuando se trataba de negocios encarados con intenciones de permanencia, tuvo que buscarse alguna forma de determinar los resultados cada vez que transcurría un cierto período de tiempo. De allí surgió la necesidad de dividir el tiempo en ciertos lapsos convencionales, a los que se denominó "ejercicios económicos". Esto introdujo una particular complejidad en la determinación de los resultados, pues debió recurrirse al concepto de "devengamiento" para interpretar qué resultados correspondían ser atribuidos a cada ejercicio.

Pero mientras los interesados en esta información eran los propietarios, o dueños de la empresa, también sus intereses consistían en tratar de reflejar lo más fielmente posible la realidad económica.

Cuando la magnitud de los emprendimientos empresariales alcanzó niveles de consideración, los empresarios (entonces dueños de la empresa y dueños del capital) advirtieron la conveniencia de conseguir capital de terceros para financiar el crecimiento de sus empresas, con el consiguiente crecimiento de sus beneficios.

Una vez comenzado, este proceso de diferenciación del concepto de empresario (dueño de la empresa) y financista (dueño del capital), fue adquiriendo una creciente importancia, a punto tal que, en la actualidad, los dueños del capital de las grandes empresas se encuentran absolutamente separados de quienes son los responsables de manejar las actividades.

Este proceso dio origen a la necesidad de suministrar a los dueños del capital cada vez mayor información acerca de la situación y la marcha de la empresa. Por otra parte, esta información resultaba imprescindible para atraer inversiones.

Paralelamente a la mayor magnitud y complejidad de las empresas, fue creciendo la participación de los terceros en su desarrollo. Así, no sólo los suministradores de capital, sino los proveedores de insumos, los sindicatos de trabajadores, los organismos fiscales y

³ FORTINI, Hernando y otros, *Replanteo de la Técnica Contable*, Buenos Aires, Ediciones Macchi, 1980.

⁴ YARDIN, Amaro, *¿Qué objetivos persigue la Contabilidad?*, en *Revista la Información Extra*, Buenos Aires, Editorial Cangallo, 1987, T. 3, p. 397.

otros entes de control estatal, tuvieron interés en conocer la situación patrimonial y la generación de los resultados de las empresas.

Debido a estos cambios, la Contabilidad fue insensiblemente modificando su objetivo y, en vez de poner el énfasis en informar al empresario, fue pasando a privilegiar la información hacia los terceros.

Fue percibiéndose la necesidad de que los informes destinados a los terceros al ente contaran con algunas características que los hicieran confiables para ellos y comparables con otros informes anteriores de la misma empresa o de otras empresas. De este modo, fueron apareciendo normas emanadas de la profesión contable tendientes a dotar a tales informes de esa necesaria confiabilidad y comparabilidad.

Es evidente que en la redacción de tales normas se tuvo especial cuidado en evitar que a los terceros llegaran informaciones exageradamente optimistas respecto de la situación y de la marcha de las empresas, que los pudieran llevar a realizar inversiones financieras, adquirir acciones o proveer insumos a crédito, en una empresa cuya situación no era tan buena como lo expresaban los informes contables. Por su parte las empresas criticaban las normas porque preferían informes más subjetivos que, con la excusa de “tratar de acercarse a la realidad económica”, pretendían presentar situaciones menos pesimistas pero que podían llevar a tomar decisiones erróneas a los terceros.

De allí que normas tales como

"las ganancias deben registrarse cuando se realizan pero las pérdidas cuando se las conoce",

o

"los bienes de cambio deben figurar a su valor de costo o su valor de mercado, el menor de ambos",

apuntan decididamente a cumplir ese objetivo, que no es otro que la protección de los intereses de los terceros. Con el advenimiento del concepto “valores razonables” las normas citadas perdieron parcialmente su rigidez, pero es innegable que ha permanecido incólume la preocupación de no presentar situaciones demasiado optimistas.

Adviértase, sin embargo, que el cumplimiento de ese objetivo puede colisionar contra la mejor representación de la realidad económica. Es evidente que si un bien de cambio figura en el inventario a su costo o a su precio de mercado, siempre del menor de ambos, la fiel representación de los hechos económicos se encontrará seriamente lesionada.

En efecto, si se admite una valuación subjetiva como lo es el valor de mercado, ¿por qué no habría de admitirse **siempre** el valor de mercado, sea menor o mayor que el costo?

Si una pérdida debe ser contabilizada cuando los elementos de juicio disponibles la revelan como real, aunque ella no se haya efectivamente concretado, ¿por qué no se puede registrar una ganancia cuando similares elementos de juicio también denotan su existencia, aunque ella no se haya concretado en una venta?

¿Cuál es el razonamiento que legitima semejantes normas contables?

Frente a este interrogante, surgió una corriente de opinión que propuso el “acercamiento de la Contabilidad a la Economía”, que postulaba el diseño de informes contables que representaran mejor la realidad económica.

La Argentina no fue ajena a esta corriente. Por el contrario, muchas veces creímos ser los pioneros en la obtención de información que se acerque a la realidad económica. Así hemos incursionado, como pocos países en el mundo, en temas como valuación a valores corrientes, revalúos técnicos de bienes de uso, activación de costos financieros, reconocimiento del interés del capital propio, reconocimiento de contingencias positivas, etc.

Estos temas no eran novedosos en su consideración a nivel mundial, pero siempre eran tratados como información interna o gerencial y no como parte de los estados contables de publicación.

Sin embargo, además de algunos fracasos en la utilización de estas herramientas para acercarse a la “realidad económica” de cada empresa, la tendencia mundial en materia de información contable por efecto de la globalización de la economía nos está llevando a la reformulación de las normas contables para ponernos en sintonía con las normas internacionales, lo que significa, en muchos aspectos, volver a la contabilidad tradicional.

Este hecho no hace más que confirmar los cuestionamientos de párrafos anteriores, ya que las normas internacionales se muestran muy amplias y receptoras de casi toda la práctica contable, pero se les da preferencia a normas conservadoras (valuación al costo, por ejemplo) y que privilegian la defensa de los intereses de terceros por encima del acercamiento a la realidad económica.

¿Cuáles son los verdaderos objetivos de las normas contables?

Evidentemente, su objetivo no es la búsqueda de la mejor representación de la realidad económica. El criterio común que preside el diseño de estas normas no es otro que **la protección de los intereses de los terceros**.

No puede negarse que se trata de un objetivo legítimo. La Contabilidad, como disciplina profesional, debe ser útil para servir eficazmente los intereses de los destinatarios de la información que ella genera, tanto si se trata de usuarios externos de la empresa, cuanto internos de ella. Y, así como la manera de informar bien a la dirección es reflejar lo mejor posible la verdadera naturaleza de los hechos económicos, la información adecuada a los terceros debe encaminarse a proteger sus intereses.

Reproducimos la conocida fórmula empleada por los auditores que, en la Argentina, se encuentra en las disposiciones de la Resolución Técnica 37. En la parte pertinente a este estudio, manifiesta textualmente:

*“En mi opinión, los estados contables examinados **presentan razonablemente la información sobre la situación patrimonial de xxxxxx SOCIEDAD ANÓNIMA al de de 20....., así como los resultados de sus operaciones y la evolución de su patrimonio neto y de su flujo de efectivo por el ejercicio finalizado en esa fecha, de acuerdo con normas contables profesionales aplicadas uniformemente en el ejercicio**”.*

Es de toda evidencia que las normas, al imponer criterios basados en la objetividad y la prudencia, obliga, en ciertos casos, a separarse de la mejor representación de la realidad económica, por lo que el párrafo precedente muestra una clara incongruencia entre los objetivos declarados y el contenido de los informes.

Ahora bien, sostener que los Estados Contables destinados a terceros deben perseguir prioritariamente la protección de los intereses de los terceros al ente, no nos debe llevar a concluir que ellos no deben reflejar la realidad económica.

Es muy frecuente que una buena representación de la realidad económica, sea totalmente compatible con la defensa de los intereses de los terceros. Pero cuando una situación determinada pueda ser presentada con más de un diseño, es evidente que las normas privilegian la protección de los intereses de los terceros frente a una mejor representación de la realidad. Piénsese en la prohibición de considerar como Activo el valor de la llave de negocio autogenerada o el reconocimiento de beneficios no realizados. En ambos casos, se advierte un alejamiento de la realidad económica para no comprometer los intereses de los terceros.

Podríamos decir que el objetivo de los Estados Contables es la representación de la realidad económica. Pero, como lo hemos manifestado más arriba, un modelo de representación de una realidad no puede prescindir de los intereses de los destinatarios. Por ello, una misma realidad ha de ser representada de manera diferente, destacando en cada modelo los elementos que interesen al usuario, eliminando (o minimizando) aquellos aspectos secundarios o accesorios, cuya presencia no sea de interés, y que, frecuentemente, contribuyen a quitar utilidad a la información y claridad a la exposición de los datos relevantes.

Si se acepta este punto de vista, debe admitirse la necesidad de más de un modelo de información contable.

Puede concluirse, en consecuencia, que existen, por lo menos, dos tipos de usuarios interesados en la información contable:

- ✓ Los usuarios externos.
- ✓ Los usuarios internos.

Nótese que la Resolución Técnica N° 16, del año 2000, reconoce implícitamente más de un tipo de información contable, toda vez que, en su marco conceptual, manifiesta que dicha norma está dirigida a:

- a) Inversores.
- b) Empleados.
- c) Acreedores.
- d) Clientes.
- e) Estado.

Y agrega que los usuarios tipo son los inversores y acreedores, incluyendo tanto a los actuales como a los potenciales.

Para cada uno de ellos deberá diseñarse una información contable adecuada a sus necesidades, lo que da lugar a la existencia de dos clases de información, las cuales deben perseguir distintos objetivos.

- ✓ El objetivo de los informes contables destinados a los usuarios externos (Contabilidad formal, financiera, patrimonial o de publicación) , es la **"protección de los intereses de los terceros"** mientras que
- ✓ El objetivo de los informes contables destinados a los usuarios internos (Contabilidad de gestión, administrativa, para la toma de decisiones o gerencial) es la **"mejor representación posible de la realidad económica"**.

La Contabilidad Patrimonial, destinada a informar a terceros, pondrá el acento en la ganancia neta total para limitar la distribución de beneficios, la valuación de ciertos activos a los fines fiscales, la determinación de la renta imponible, etc. En éstas y otras informaciones de este tipo se apoyarán los accionistas actuales, así como los potenciales inversores, los proveedores, los organismos fiscales, las entidades financieras y otros interesados en la marcha de la empresa. Esta información adoptará valores muy prudentes para, por ejemplo, evitar que sea distribuida como beneficio una parte del capital.

Por su parte, la Contabilidad de Gestión tiene el propósito de suministrar información para la toma de decisiones internas, tales como la conveniencia de cambiar el nivel de actividad, o de modificar los precios de venta, o de conocer los rendimientos de las distintas líneas de productos o diferentes secciones o departamentos. Para ello, puede recurrir a valoraciones subjetivas con el propósito de acercarse lo mejor posible a representar fielmente los hechos económicos.

Es de toda evidencia que las normas contables tienden a evitar una sobrevaluación del patrimonio neto. Y este objetivo es buscado a través de una severa limitación a la aplicación de criterios subjetivos en la valuación del patrimonio. Veamos algunos ejemplos de no aceptación de criterios subjetivos:

- a) El valor de una llave autogenerada es altamente subjetivo.
- b) Asimismo, cualquier revalúo técnico es, por definición, una opinión y, como tal, eminentemente subjetiva.
- c) Si se admitiera activar las inversiones en investigación y desarrollo, podrían incorporarse subrepticamente partidas que son verdaderos gastos (viáticos, honorarios, etc.)
- d) Sin duda es mucho más objetivo determinar que el valor de una mercadería en stock es igual a su costo de producción o adquisición, que asignarle un hipotético valor de mercado.
- e) También es innegable que resulta más objetivo no registrar los intereses del capital propio, que contabilizarlos a una *tasa relevante del mercado*.

¿Cuál es la razón por la que las normas contables rehúyen la aceptación de valuaciones subjetivas, si éstas nos aproximan mejor a la realidad económica?

Parece que se impone una sola respuesta: La admisión de elementos subjetivos en los Estados Contables atenta contra los intereses de los terceros al ente, toda vez que ellos no pueden acceder a la información de base para verificar su grado de verosimilitud.

Podrá sostenerse que los dictámenes de los auditores externos constituyen una garantía para los terceros. Es posible, pero no son pocos los ejemplos en que dicha garantía no ha sido confiable. Si bien no conocemos la existencia de algún estudio sistemático acerca de los dictámenes de auditores correspondientes a Estados Contables inmediatamente anteriores a la falencia de empresas, seguramente todos conocemos varios casos de dictámenes ampliamente favorables seguidos poco tiempo después por una estrepitosa bancarrota.

Por consiguiente, no resulta desacertado que los terceros al ente dispongan de una información contable apoyada en normas que establezcan criterios sumamente prudentes, estrictamente objetivos, que limiten severamente la posibilidad de presentar situaciones patrimoniales mejores que las realmente existentes.

Para ello, las normas contables deben apuntar a eliminar en lo posible las alternativas y en el caso de que deban existir, siempre deba optarse por la de menor valor para valuar un rubro del Activo, y por la de mayor valor en el caso del Pasivo.

Lo que las normas contables buscan no es el alejamiento de la realidad económica, sino la restricción de la subjetividad cuando ésta pueda ser empleada para presentar ante los terceros una falsa - o por lo menos subjetiva y optimista - situación patrimonial.

Obviamente, no se pretende sostener que los informes contables para terceros no deben preocuparse por representar la realidad económica. Frecuentemente, la defensa de los intereses de los terceros no es incompatible con una buena representación de la realidad. Sólo se pretende hacer notar que, frente a alternativas en que ambos objetivos sean contradictorios, deberá prevalecer la representación de la realidad cuando se trate de informes internos, y la protección de los intereses de los terceros cuando se trate de informes destinados a éstos.

Conviene señalar que la precedente propuesta en nada afecta a la Contabilidad en su carácter de disciplina profesional. Hemos visto que deben existir por lo menos dos tipos de informaciones contables: Los llamados Estados Contables de publicación, cuyo fin es informar a los terceros al ente, y los informes contables internos, cuyo objetivo es informar a los dueños, directivos o gerentes de las empresas.

El primero de ellos adoptará un enfoque conservador de la realidad económica, de tal modo que el tercero destinatario de la información cuente con la seguridad de que la situación real de la empresa nunca podrá ser peor que la representada en los Estados Contables, aunque sí mejor.

Los informes destinados a la dirección, que necesitan de la aplicación de un adecuado criterio profesional, por el contrario, buscarán representar, lo más cabalmente posible, la verdadera naturaleza de los hechos económicos. En la persecución de ese objetivo, los profesionales se verán requeridos a emplear procedimientos y técnicas, frecuentemente con un alto nivel de subjetividad, para diseñar modelos que representen de la mejor forma posible los hechos económicos en cada caso concreto.

Quizás resulta algo audaz la afirmación de que la representación de la realidad económica no es el objetivo principal de los Estados Contables destinados a terceros. Pero nótese que esta interpretación es la única que justifica la existencia de numerosas normas contables que se alejan de la realidad económica.

Si aceptamos este enfoque, la Contabilidad se fortalece, se percibe como más racional y coherente, en cuanto productora de informes para terceros, pues ya no serán válidas las severas críticas de las cuales ha sido objeto, por alejarse de la realidad económica, toda vez que su representación no constituye su principal objetivo.

Por las razones expuestas, proponemos modificar ligeramente la redacción de las certificaciones de los Estados Contables, eliminando la mención a **la fiel representación de la realidad** y conservar lo vinculado con el cumplimiento de las normas, adoptando una redacción similar a la siguiente:

En mi opinión, los estados contables de xxxxx SOCIEDAD ANÓNIMA, correspondientes al ejercicio finalizado en fecha de de 20....., han sido examinados y cumplen con las normas contables profesionales aplicadas uniformemente en el ejercicio.

3. Segunda incongruencia: El modelo de Costeo Completo Normalizado, adoptado por las normas contables, no representa el verdadero costo completo.

La Resolución Técnica 17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) contiene las siguientes disposiciones sobre el tema que nos ocupa.

“4.2. Mediciones contables de los costos.

4.2.1. Reglas generales.

En general, la medición original de los bienes incorporados y de los servicios adquiridos se practicará sobre la base de su costo.

El costo de un bien es el necesario para ponerlo en condiciones de ser vendido o utilizado, lo que corresponda en función de su destino. Por lo tanto, incluye la porción asignable de los costos de los servicios externos e internos necesarios para ello (por ejemplo: fletes, seguros, costos de la función de compras, costos del sector producción), además de los materiales o insumos directos e indirectos requeridos para su elaboración preparación o montaje.

Las asignaciones de los costos indirectos deben practicarse sobre bases razonables que consideren la naturaleza del bien o servicio adquirido o producido y la forma en que sus costos se han generado.

En general, y con las particularidades indicadas más adelante, se adopta el modelo de “costeo completo”, que considera costos necesarios tanto a los provenientes de los factores de comportamiento variable como de los factores de comportamiento fijo que intervienen en la producción.”

La RT 17 adopta de manera expresa el modelo de “costeo completo”. Es sabido que este modelo se manifiesta en las cuatro siguientes modalidades:

1. Costeo Completo de plena absorción: Comprende todos los costos (incluida la parte de los costos de apoyo asignables al sector producción).
 - 1.1. Con cuota de costos fijos normalizada.
 - 1.2. Sin cuota de costos fijos normalizada.
2. Costeo Completo de absorción parcial: Comprende sólo los costos incurridos en el sector producción).
 - 2.1. Con cuota de costos fijos normalizada.
 - 2.2. Sin cuota de costos fijos normalizada.

Por consiguiente, la mencionada Resolución Técnica adopta la modalidad:

Costeo Completo con cuota de costos fijos normalizada,

desde el momento en que excluye del costo del producto los costos fijos no absorbidos por la actividad realizada (costos de inactividad). Aunque no alude expresamente al tema de la naturaleza de la absorción de costos fijos (plena o parcial), es generalizada la práctica contable de excluir de los costos de producción todos aquéllos incurridos fuera del “sector producción”. Por consiguiente, se puede concluir que la modalidad adoptada es:

Costeo Completo de absorción parcial con cuota de costos fijos normalizada.

Encontramos que la razón por la que los costos de apoyo son excluidos del cómputo de los costos de producción, reside en la innegable dificultad de cumplir con los requisitos exigidos por el tercer párrafo del punto 4.2.1.: *“Las asignaciones de los costos indirectos deben practicarse sobre bases razonables que consideren la naturaleza del bien o servicio adquirido o producido y la forma en que sus costos se han generado.”*

Es evidente la enorme cuota de subjetividad que estaría asociada a la selección de una base razonable para asignar los costos administrativos generales a los costos del sector producción.

En efecto, la absorción parcial es adoptada por la señalada dificultad en encontrar una base razonable de distribuir los costos de apoyo.

Debemos señalar que la exclusión de los costos de apoyo configura un alejamiento de la ***verdadera representación del costo completo del producto.***

Las modalidades de absorción parcial no responden a la filosofía del modelo de Costeo Completo, la cual justifica que los costos fijos formen parte del costo del producto, basándose en la interpretación de que ellos ***“son tan necesarios como los variables”***. Sin embargo, a la hora de llevarlo a la práctica, abandona el argumento de la necesidad, excluyendo a los costos fijos de apoyo, de los cuales sería absurdo afirmar que ***no son necesarios*** para ejercer la actividad.

¿Por qué no se activan los costos de apoyo, si ellos son tan necesarios como los costos fijos de producción para llevar adelante la actividad empresarial? ¿No deben ser igualmente recuperados a través del precio de venta? ¿Puede sostenerse que una empresa genera beneficios si vende sus productos a un precio mayor que el costo completo, si éste no incluye **todos** los costos?

Este interrogante es de respuesta imposible en el ámbito de la lógica económica.

Si se desea mostrar un costo completo, éste debe ser **realmente completo**, incluyendo todos los costos. En consecuencia, deben ser incluidos en él **todos** los factores de la producción (en sentido lato) necesarios para obtener el resultado productivo pretendido.

4. Tercera incongruencia: La valuación al costo adoptada para los bienes de cambio en empresas industriales **no responde a la mejor representación de la realidad en escenarios de producción múltiple.**

Debemos comenzar por manifestar que dentro de la profesión contable no parece suficientemente comprendida con claridad la diferencia existente entre los conceptos de **“costo”** y **“valor”**.

En efecto, la conocida norma de “valuación al costo” ha generado en los contadores una interpretación de que las cosas **valen** lo que **cuestan**.

Desde los albores de las ciencias económicas, se admite que **la acción de producir genera valor**, por lo que se reconoce que las cosas producidas **valen** más de lo que **cuestan**. A la diferencia entre lo que valen y lo que cuestan los economistas la denominan **“beneficio normal del empresario”**.

En la Contabilidad de Gestión, cuyo objetivo es, como ya lo hemos señalado, representar lo más fielmente posible la verdadera naturaleza de los hechos económicos, es aceptado el concepto de “precio de venta en bloque”⁵, es decir, al precio en que el fabricante puede vender su producción a uno o pocos clientes (frecuentemente llamados “distribuidores”) que se ocupan de su comercialización.

De manera que una fiel representación de la realidad económica sería valorar los stocks de bienes de cambio a su **valor** y no a su **costo**. Pero debemos admitir que la adopción de este criterio atentaría contra el fundamental propósito de los Estados Contables para terceros, toda vez que introduciría un elemento subjetivo en la determinación de dicho valor. Por esta razón, la Contabilidad formal impone, por aplicación de los principios de **objetividad y prudencia**, la valuación al costo.

Sin embargo, encontramos que la valuación al costo que prevalece en la práctica contable, es censurable porque no incluye a los costos administrativos, como lo hemos señalado en el punto anterior.

Pero, además de este error, en presencia de escenarios de producción múltiple, no siempre los productos que tienen un valor relativamente más alto, tienen también un costo relativamente más alto. En otros términos, un producto cuyo costo es mayor que el de otro, en no pocas ocasiones suele tener un valor menor. Esto ocurre con frecuencia en la producción y venta de productos dietéticos. En efecto, en muchos casos los productos **light** tienen un costo menor que los productos comunes y, sin embargo, su valor de mercado suele ser mayor.

Como ya señalamos, la valuación de los inventarios debe tratar de representar del mejor modo posible el **valor** de los bienes y no su **costo**.

⁵ Ver el desarrollo de este concepto en el libro de nuestra autoría “El Análisis Marginal”, 3ª edición, capítulo 1, punto 7 y capítulo 9, punto 3.

Pero, si por aplicación de los principios de objetividad y prudencia, no se puede generar un beneficio mientras el producto no sea vendido, al menos habría que procurar no distorsionar los inventarios, como lo hacen las normas contables, dando un mayor valor a los productos que **tienen un costo mayor, pero no un valor mayor**. Esto es exactamente lo que acontece por aplicación de la norma contable de “valuación al costo”.

Este diseño distorsiona visiblemente los valores relativos de los stocks.

Esta constatación nos ha llevado a formular la propuesta de adoptar el principio de **valuación al costo**, pero soslayando el pormenorizado cálculo de los costos, tal como lo dispone la norma, incluyendo **todos** los costos que correspondan (incluyendo los costos de apoyo) y tomando los precios de venta como clave de reparto.⁶

Puede sostenerse que el precio de venta constituye un concepto distinto al concepto de valor. Ello es así, en efecto, pero también es evidente que el precio de venta resulta, en una economía sana, suficientemente representativo del valor.

Es innegable que en ciertas situaciones el precio de venta se aleja del valor, pero ello es frecuentemente un reflejo de algún tipo de distorsión en el escenario económico. Tal sucede, por ejemplo, actualmente en nuestro país, donde la Secretaría de Comercio Interior impone los llamados “acuerdos” de precios, dando lugar a precios de venta sensiblemente menores a los que tendrían los productos si se expresaran sin restricciones las fuerzas del mercado. En presencia de este tipo de situaciones, se vuelve necesario recurrir a estimaciones que representen mejor los verdaderos valores de los bienes.

Por otra parte, la valorización de los productos adoptando el criterio de distribuir los costos en función de los precios de venta, es ampliamente empleado para los casos de producción conjunta, siendo aceptado sin inconvenientes por las normas contables.

Un ejemplo completo de la aplicación del procedimiento propuesto puede verse en el trabajo “La valuación al costo de los bienes de cambio y la realidad económica”.⁷

Creemos que no es necesario remarcar que el valor de los inventarios está mejor representado por los guarismos de nuestra propuesta que por la aplicación de las normas contables, en razón de que están más cerca de los valores de los bienes.

La adopción de este temperamento cuenta con los siguientes atributos:

- ✓ El valor de los inventarios está mejor representado, desde el momento en que está otorgando un valor a los productos proporcional a sus precios de venta, lo que traduce mejor el proceso de generación de riqueza.
- ✓ Son respetados los principios de objetividad y prudencia postulados por las normas contables profesionales, toda vez que el **valor total** de la producción (vendida y en existencia) es igual al **costo total**.
- ✓ Se vuelve innecesario el mantenimiento de una Contabilidad de Costos para la valuación de inventarios, frecuentemente basada en prorrates de costos indirectos que contienen una gran dosis de arbitrariedad.
- ✓ Se adopta la mejor modalidad del Costeo Completo, al incluir **todos** los costos fijos y no solamente los devengados en el sector producción.

⁶ Aunque todo avance en las disciplinas científicas y técnicas son, frecuentemente, el fruto de la sinergia originada en reflexiones colectivas, es de justicia manifestar que la idea original (“el chispazo”) corresponde al profesor Gabriel Demonte, quien la propuso en el marco de una reunión técnica.

⁷ Demonte, Norberto Gabriel y Yardin, Amaro, trabajo presentado al XI Congreso Internacional de Costos celebrado en Trelew, septiembre de 2009.

5. Reflexiones finales.

Es posible que puedan ser discutidas algunas interpretaciones volcadas en este trabajo sobre los conceptos de objetividad y subjetividad, como así también sobre la enunciación de algunas normas, desde el momento en que son ajenas a nuestra especialidad, por lo que estamos bastante alejados de su estudio.

Sin embargo, nos parece indiscutible que todo el contenido de la normas contables, así como el espíritu emergente de ellas, están insoslayablemente dirigidos a evitar una sobrevaluación del patrimonio..

Nuestra conclusión consiste en que las normas contables analizadas en esta ponencia, son manifiestamente divergentes con la lógica económica y que las modificaciones propuestas dotarían a la Contabilidad Patrimonial (o destinada a terceros) de una mayor consistencia conceptual.

Sin embargo, estamos conscientes de que su aceptación tropezará con la gigantesca fuerza de la tradición y una severa resistencia al cambio por parte de las organizaciones profesionales.

Por ello, el propósito que perseguimos con esta presentación no reside en su inmediata (y hasta mediata) aplicación, sino en ofrecer a la disciplina una propuesta que desnude la pertinaz tendencia de la profesión contable a soslayar los análisis críticos sobre la base de una rigurosa lógica económica.

En nuestra larga trayectoria profesional y académica, hemos detectado que los contadores se encuentran demasiado apegados a las regulaciones profesionales y legislaciones fiscales y laborales, renunciando lamentablemente a todo interés en profundizar los análisis teóricos vinculados con la disciplina

Estamos persuadidos de que el cambio de actitud que propiciamos favorecerá el crecimiento del prestigio de la profesión..

BIBLIOGRAFÍA

- CATEILI, Armando, y GUERREIRO, Reinaldo, ***Un análisis crítico del sistema AB (Activity Based Costing)***, en Revista “Costos y Gestión” del Instituto Argentino de Profesores Universitarios de Costos (IAPUCO), N° 18, Buenos Aires, diciembre de 1995, págs. 101/2.
- DAVID, Julio y YARDIN, Amaro, ***Objetivo de los Estados Contables destinados a terceros***, en la Revista “Enfoque, reflexao contabil, de la Universidad Estadual de Maringa (Brasil), enero-junio de 2000.
- FORTINI, Hernando y otros, ***Replanteo de la Técnica Contable***, Buenos Aires, Ediciones Macchi, 1980.
- YARDIN, Amaro, ***¿Qué objetivos persigue la Contabilidad?***, en Revista la Información Extra, Buenos Aires, Editorial Cangallo, 1987, T. 3, p. 397.
- YARDIN, Amaro , ***El Análisis Marginal***, 3ª edición, Buenos Aires, Editorial Osmar Buyatti, 2012.